

IMPACTO COMERCIAL DE LAS NUEVAS NORMAS INTERNACIONALES DE MATERIALIDAD EN AUDITORÍA: EVIDENCIA EMPÍRICA EN MÉXICO Y ESPAÑA

Sergio Iván Ramírez Cacho, Universidad de Colima, México

Javier Montoya del Corte, Universidad de Cantabria, España

Francisco Javier Martínez García, Universidad de Cantabria, España

RESUMEN

Durante la etapa de emisión de informe, la evaluación cualitativa de las incidencias detectadas en la auditoría, mediante los factores contenidos en la Norma Internacional de Auditoría revisada y reeditada 450, plantea nuevos desafíos y compromisos para los auditores, imponiéndoles, entre otras circunstancias, una mayor carga de trabajo y la necesidad de utilizar su juicio profesional de forma más intensiva y reflexiva. Este artículo presenta evidencia empírica obtenida en México y España, respecto a ciertas consecuencias que sobre dicho escenario podrían afectar la relación comercial que los auditores mantienen con sus clientes. Los resultados demuestran que a pesar del probable incremento de informes con salvedades, la imagen de la entidad auditada no se perjudicaría ante terceros, ni se incrementarían los costos del servicio de auditoría. Por lo tanto, tampoco aumentaría el riesgo de que los auditores pierdan como clientes a las entidades auditadas y, en general, la buena relación comercial auditor-entidad auditada no se vería afectada.

PALABRAS CLAVE: Factores Cualitativos - Importancia Relativa - Normas Internacionales de Auditoría Crisis Financiera Internacional

THE IMPACT OF THE NEW INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING REGARDING MATERIALITY ON BUSINESS: EMPIRICAL EVIDENCE ON MEXICO AND SPAIN

ABSTRACT

International Standard on Auditing 450 raises new challenges for auditors. It imposes, among other things, an increased workload and requires them to use their professional judgment in a more intensive and reflective way. This article presents an empirical analysis of the impact of the International Standard on Auditing 450 on the business relationship between auditors and their clients. The results show that despite a likely increase of qualified opinion reports, the credibility and image of the audited entity does not decrease. The results show that the International Standard on Auditing 450 does not impact the cost of the audit service. The results support the notion that the auditing company may not be faced with loss of customers or a deteriorating customer relationship.

JEL: M21, G21, G24

KEY WORDS: Qualitative factors, Audit materiality, International Standards on Auditing, International Financial Crisis

INTRODUCCIÓN

Sin que algunas de las medidas surgidas a principios de la década actual para contrarrestar la crisis de confianza en la función auditora, como el caso Enron/Andersen (Brody et al, 2003; Ng, 2007; Martínez García *et al*, 2008; Montoya del Corte, 2008; Brown, 2009), hayan podido madurar y mostrar todo su potencial (SEC, 1999; SOX, 2002); la crisis financiera y de la economía real que aqueja desde la segunda mitad del 2008, ha reavivado el debate en torno a la necesidad de contar con mayores y mejores medidas de control, regulación y supervisión sobre las empresas - específicamente sobre el proceso por el que transcurre la información financiera, desde que es confeccionada hasta que es auditada - que persiguen fortalecer el marco regulatorio y contribuir a restablecer tanto la confianza en la información financiera, en general, como en la labor de la profesión auditora, en particular (ONU, 2008: 13; IOSCO, 2009).

En este sentido, en busca de mejorar la calidad de la información que nutre al sistema financiero mediante la presencia de mayores y mejores Normas Internacionales de Auditoría (NIA), la Federación Internacional de Contadores (IFAC), inició desde hace unos años los procesos de *revisión y reedición* de aquellas NIAs que más influyen en la adecuada evaluación de los estados financieros.

Precisamente, en este artículo se analiza la evolución de la “Norma Internacional de Auditoría 320: *la materialidad en auditoría*” (en lo sucesivo NIA 320; IFAC, 2009: 392-396), así como algunas de las novedades contenidas las NIAs que surgieron como fruto de su actualización: “Norma Internacional de Auditoría 320 (revisada y reeditada): la materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría” (IFAC, 2009:322-330), en lo sucesivo NIARR 320; y NIARR 450: “*la evaluación de las incidencias detectadas durante la auditoría*” (en adelante, NIARR 450; IFAC, 2009: 379-390).

La justificación del trabajo realizado, la encontramos en que el concepto de materialidad en auditoría: (1) Es un concepto *sine qua non* en todos los marcos normativos de la contabilidad y de la auditoría; (2) Está presente y juega un papel decisivo en todo el proceso por el que transcurre la información financiera, desde que ésta es elaborada por las empresas hasta que la misma es comunicada al exterior y llega a los usuarios; (3) Se utiliza en la etapa final de este proceso como una herramienta básica de trabajo para el auditor, mediante la cual se establece el límite entre lo que es y lo que no es significativo a fin de planear y ejecutar adecuadamente la revisión y verificación de los estados financieros; (4) En la culminación de la auditoría adquiere una relevancia particular, pues es en esta fase donde se erige en un umbral o punto de corte que sirve como referencia para evaluar y decidir si las incidencias detectadas durante el examen de los estados financieros que no han sido corregidas por la empresa son significativas y, en consecuencia, deben llevarse en forma de salvedad al dictamen de auditoría.

Con el objetivo de dilucidar dichas circunstancias, este artículo se ha estructurado de la siguiente manera: precediendo a la introducción, se presenta una revisión literaria que resume las principales líneas de investigación que se han desarrollado en torno al tema; después, en el apartado de metodología, se describen tanto los objetivos e hipótesis, como el instrumento y las herramientas estadísticas utilizadas para recolectar y analizar la información; posteriormente, los resultados alcanzados se discuten a la luz de algunas investigaciones empíricas previas; se presentan las conclusiones y futuras líneas de investigación que se desprenden del trabajo realizado; y por último, se relaciona la bibliografía consultada.

REVISIÓN LITERARIA

Para comenzar, es preciso acotar que el término anglosajón “*materiality*” comúnmente se traduce como materialidad, y es utilizado en contabilidad y auditoría como sinónimo de importancia relativa, tal como lo considera la Norma Internacional de Contabilidad 1 (NIC 1): *Presentación de los estados financieros*

(Almela Díez y Viedma Castaño, 1996: 89 citado por Martínez *et al*, 2010), para efecto de este artículo se utilizaran indistintamente ambos términos.

Ahora bien, llama la atención que, al amparo de una normativa con ciertas lagunas evidentes, entre los auditores ha existido una fuerte tradición de formar los juicios y tomar las decisiones de materialidad sobre bases única y exclusivamente cuantitativas.

El enfoque tradicional de fundar las decisiones de materialidad en base a factores cuantitativos, generalmente un 5% que se calcula sobre la utilidad neta de las empresas (Robinson y Fertuck, 1985; Chewning *et al*, 1989; Carpenter y Dirsmith, 1992; Costigan y Simon, 1995; Blokdijs, 2003), ha dado lugar al desarrollo de una línea de investigación muy activa en los últimos 50 años. Como fruto de esa intensa tradición investigadora, la literatura empírica previa reconoce que también la tendencia sobre las utilidades netas (Messier, 1981 y 1983), las utilidades brutas (Woolsey, 1954; García Delgado, 1994) o la utilidad por acción (Rose *et al*, 1970), han sido utilizadas recurrentemente para determinar los umbrales o niveles de materialidad.

Esta forma de aplicar la materialidad se ha mantenido apenas inalterable durante los últimos años, a pesar de que los hechos acontecidos y las críticas a la profesión auditora han puesto de manifiesto que constituye una práctica incompleta para alcanzar algunas características fundamentales de la información financiera, como transparencia, relevancia, fiabilidad y comparabilidad. Además, ha permitido que los gestores de algunas empresas, en complicidad por acción u omisión con sus auditores, hayan aprovechado la discrecionalidad que ofrece la normativa en cuanto al empleo de los umbrales numéricos para manipular la información financiera y así poder cumplir con las expectativas generadas, principalmente sus pronósticos de utilidades (Levitt, 1998).

En respuesta a esas lagunas normativas y a los vacíos conceptuales aludidos anteriormente, algunos organismos, como la IFAC, han puesto énfasis en la revisión de las directrices que deben guiar la aplicación de la materialidad en las auditorías. Entre otras reformas, este organismo internacional ha impulsado la consideración de una corriente que persigue el uso a un mismo nivel de los factores cuantitativos y cualitativos en la formación de juicios y en la toma de decisiones de materialidad. Es decir, que defiende que la naturaleza y las circunstancias concretas que rodean las incidencias en la información financiera, deben estar también presentes, y tomar importancia, en la formación de juicios y en la toma de decisiones por parte de los auditores

En este sentido, la revisión de la literatura empírica previa nos arroja importantes hallazgos respecto al uso complementario de factores cualitativos para determinar la materialidad, pues mientras algunos autores los consideran complementarios a los factores cuantitativos (Jennings *et al*, 1987; Fiedberg *et al*, 1989; DeZoort *et al*, 2003), otros señalan que son utilizados en un mismo nivel de importancia (Mayper *et al*, 1989; Carpenter y Dirsmith, 1992), y otros afirman que son considerados en menor proporción (Krogstad *et al*, 1984).

Simultáneamente, se ha demostrado que las siguientes circunstancias también tienen la capacidad de influir en las decisiones de materialidad que hacen los auditores: La precisión de los ajustes de auditoría propuestos (Nelson *et al*, 2005; Ng 2007). La relación entre el efecto de la utilidad neta y alguna partida (Robinson y Fertuck, 1985; Chewning *et al*, 1989; Carpenter y Dirsmith, 1992). El efecto sobre la tendencia de la utilidad, que además se considera un factor cualitativo que amplía la evaluación cuantitativa de la materialidad (Messier, 1983; Carpenter y Dirsmith, 1992; Costigan y Simon, 1995). El efecto sobre la tendencia de la utilidad por acción (Krogstad *et al*, 1984; Carpenter y Dirsmith, 1992). La complejidad o la rutina de las transacciones financieras analizadas (Carpenter y Dirsmith, 1992; Carpenter *et al*, 1994). Los cambios en la normativa contable y de auditoría aplicable (Morris *et al*, 1984; Morris y Nichols, 1988; y Chewning *et al*, 1989).

También se han identificado otro tipo de factores, relacionados con las empresas auditadas, que pueden influenciar las decisiones de materialidad: El tamaño de la empresa auditada (Costigan y Simon, 1995; Wright y Wright, 1997; y Blokdijs *et al*, 2003). El riesgo de litigio de la empresa auditada (Arnold *et al*, 1999). El tipo de industria al que pertenece la empresa auditada (Braun, 2001).

Por último, existen algunas características personales y profesionales, tanto de las firmas auditoras como de los auditores, que también pueden influir en las decisiones de materialidad: El tamaño de la firma auditora (Woolsey, 1954; Messier, 1983; Chewning *et al*, 1989; Blokdijs *et al*, 2003). La estructura de la firma auditora (Morris y Nichols, 1988; Fesler y Hagler, 1989; Costigan y Simon, 1995; Elder y Allen, 1998; Gleason y Mills, 2002; Liu y Mitelstaed, 2002). El registro u omisión de ciertos ajustes propuestos por los auditores (Iceman y Hillison, 1991; Carpenter *et al*, 1994). La experiencia de los auditores (Carpenter y Dirsmith, 1992; Bernardi y Arnold, 1994; Carpenter *et al*, 1994; García Delgado, 1994; Santa María Pérez, 2001; Nelson *et al*, 2005). La edad de los auditores (Estes y Reames, 1988).

En consonancia con lo anterior, actualmente la NIARR 450 se ha convertido en la primera norma de auditoría que, de forma absolutamente clara y explícita, integra una relación de factores cualitativos específicos que los auditores deben tomar en cuenta al evaluar la significatividad de aquellas incidencias que cuantitativamente pueden no ser tan importantes.

Ante esta situación, nos propusimos realizar un estudio empírico para conocer qué consecuencias podrían tener el uso efectivo de tales factores cualitativos (FC-450), sobre la relación comercial que los auditores mantienen con sus clientes, y así dilucidar si éstos podrían contribuir a aportar más valor y calidad tanto a las auditorías como a los estados financieros de las empresas, participando de esta manera en la recuperación de la confianza perdida en la actividad auditora y en el restablecimiento del prestigio social de la profesión, lo cual, sin duda, estimularía los mercados financieros y reactivaría la economía actualmente sumergida en una etapa de crisis.

Por tanto, el objetivo perseguido es analizar desde la teoría de la agencia, en qué medida el uso efectivo de los FC-450 que los auditores deben utilizar desde el pasado 15 de diciembre de 2009 – para evaluar la naturaleza y circunstancias que rodean a cada incidencia detectada en la auditoría de información financiera, que a pesar de no tener importancia numérica, de acuerdo a la nueva NIARR 450 deberá documentarse, informarse, corregirse y, bajo ciertas circunstancias, revelarse como una salvedad tanto en el informe de auditoría como en los estados financieros auditados – afecta favorable o desfavorablemente a la relación comercial que existe entre el auditor (agente) y las empresas auditadas (agencia).

Después de esta introducción, el resto del contenido se ha estructurado de la siguiente manera. En el segundo apartado se exponen los objetivos perseguidos, la metodología seguida, las hipótesis planteadas y la muestra utilizada. A continuación, se presentan los resultados y comentarios que surgen de los análisis realizados. En el punto cuatro se concretan las principales conclusiones que se desprenden del estudio empírico, para finalizar con la bibliografía de referencia consultada.

METODOLOGÍA

Al tratarse de una norma internacional, el objetivo del trabajo se centró en analizar de forma comparada la posición que mantienen los auditores de dos países diferentes, en concreto de México (ACMx) y España (ACSp), en cuanto a las consecuencias que el uso efectivo de los FC-450, podría proyectar sobre la relación comercial que existe entre los auditores y sus clientes; obteniendo así evidencia de su proximidad o lejanía (*gap*) en la consideración de esta cuestión.

Como se observa en la Tabla 1, el objetivo específico y la hipótesis planteada permitieron obtener evidencia empírica sobre las consecuencias que, si se hace uso efectivo de tales factores, los auditores esperan que se produzcan sobre la relación comercial que mantienen con sus clientes (H_0).

Tabla 1: Objetivos específicos e hipótesis del estudio empírico

OBJETIVO E HIPÓTESIS	
Comparar el grado de acuerdo existente entre los auditores de México (ACMx) y España (ACSp) respecto a: "Las consecuencias que se podrían derivar de la utilización efectiva de los FC-450, particularmente sobre la vinculación entre el auditor y la empresa auditada"	
H_0	H_1
"Los ACSp y los ACMx presentan un distinto grado de acuerdo respecto a las consecuencias que se podrían derivar sobre la relación entre el auditor y la empresa auditada a partir de la utilización efectiva de los FC-450".	"Los ACSp y los ACMx presentan el mismo grado de acuerdo respecto a las consecuencias que se podrían derivar sobre la relación entre el auditor y la empresa auditada a partir de la utilización efectiva de los FC-450".
<i>Hipótesis general perseguida, respecto a las consecuencias comerciales que el uso efectivo de los FC-450 proyectará sobre la relación comercial que el auditor mantiene con clientes (empresas auditadas). Los resultados rechazan la hipótesis principal, pues se ha revelado que las opiniones de los auditores mexicanos y sus colegas españoles difieren.</i>	

La metodología empleada para el contraste de las hipótesis toma como referencia los trabajos de García Benau *et al* (2000) y Montoya del Corte (2008). Así, en primer lugar, mediante el estadístico de Kolmogorov-Smirnov se desechó el supuesto de normalidad de las variables, obteniendo que en todos los casos existiera una distribución asimétrica, de ahí que las pruebas utilizadas debieran ser, en un principio, de tipo no paramétrico. Sin embargo, de acuerdo con Montoya del Corte (2008:277), que señala que la *prueba T* (paramétrica) es bastante robusta frente a este tipo de situaciones para comprobar la significación de una diferencia de medias para dos muestras independientes; y con Guisande (2006: 104) y Pagano (2006:339), que mencionan que en muestras que superen las 30 observaciones se pueden aplicar pruebas paramétricas, aunque la distribución de la variable se desvíe de la normalidad; decidimos, al igual que Vico Martínez (1997), García Benau y Giner Inchausti (2000), Duréndez Gómez-Guillamón (2001), Sierra Molina y Orta Pérez (2005), Beattie *et al* (2006), Fuentes Barberá y Pucheta Martínez (2006), utilizar este tipo de pruebas.

Por tanto, para determinar si podía afirmarse que la valoración media manifestada por ambos colectivos respecto a ciertas preguntas que se les plantearon difería entre sí de forma notable, se utilizó el contraste estadístico de la *Prueba T* para muestras independientes, que contrasta la igualdad de medias entre dos muestras distintas, véase Formula 1 y 2. Es decir, que si dichos valores resultaban estadísticamente distintos se pondría de manifiesto que la percepción de unos y otros era significativamente diferente a niveles del 5%.

$$H_{0x} = \mu_1 = \mu_2 \quad (1)$$

$$H_{1x} = \mu_1 \neq \mu_2 \quad (2)$$

De forma complementaria, los datos fueron analizados mediante herramientas de estadística descriptiva, con tablas de contingencia, con un análisis de frecuencias y con el estadístico inferencial *U de Mann-Whitney* (prueba no paramétrica).

Como instrumento para la recolección de información en ambos países se utilizó un cuestionario que contenía tres Bloques de preguntas, el cual se diseñó para que fuera contestado como una encuesta de respuesta anónima. Dicho cuestionario se distribuyó, vía postal en España, entre enero y abril del 2007, obteniendo 352 cuestionarios válidos; y vía internet en México, de octubre 2008 a abril de 2009, obteniendo 101 cuestionarios válidos.

El primer Bloque contenía una serie de cuestiones enfocadas a conocer ciertos atributos de los sujetos encuestados que permitieran caracterizarlos estadísticamente (García Benau *et al*, 1993; García Delgado,

1994; Martínez García y Somohano Rodríguez, 1997; Vico Martínez, 1997; Duréndez Gómez-Guillamón, 2001; Santa María Pérez, 2001; y Montoya del Corte, 2008).

El segundo Bloque incluía 12 preguntas, y recopilaba información que no es relevante para la el análisis que se presenta.

El tercer Bloque incluía 23 preguntas, cada una de ellas relacionada con distintas consecuencias - de entre las cuales en este caso nos ceñiremos a las que se proyectan sobre la relación comercial auditor/empresa - que, una vez iniciada la vigencia de la NIARR 450, se considera que podrían repercutir en los diferentes ámbitos de la función de auditoría. Estas preguntas estaban relacionadas, entre otras, con las H_0 y con la H_1 .

Las preguntas de los Bloques II y III fueron redactadas de tal forma que los sujetos debían indicar, mediante una escala Likert, su total desacuerdo con el número 1, desacuerdo parcial con el 2, indiferencia con el 3, un acuerdo parcial con el 4 y con el 5 una posición de acuerdo total con las cuestiones planteadas.

Por otra parte, a través del índice alfa de Cronbach (1951) se determinó que las respuestas de los sujetos a las preguntas de los Bloques II y III cumplieran con la requerida fiabilidad, obteniendo, de acuerdo con Hair *et al* (2004:394) y Pérez López (2005:693), excelentes resultados y, por tanto, evidenciando que el cuestionario tenía una gran consistencia interna.

La muestra analizada estuvo constituida por aquellos sujetos que potencialmente tenían la facultad de emitir dictámenes de auditoría en ambos países, pues son los que en última instancia deciden el contenido y, por tanto, las salvedades a introducir en los mismos. Específicamente, en México, fueron 101 contadores públicos certificados afiliados al Instituto Mexicano de Contadores Públicos (ACMx), y en España, 352 individuos inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ACSp).

RESULTADOS EMPÍRICOS

Las consecuencias que podrían derivarse del uso efectivo de los FC-450 sobre la vinculación entre el auditor y la empresa auditada. Una comparación entre los auditores de México y España.

A continuación se exponen los resultados obtenidos respecto al objetivo perseguido en el estudio empírico. De este modo, se averiguó a través de la H_0 y sus respectivas subhipótesis, si la correcta aplicación de los FC-450, es decir de la evaluación cualitativa de las incidencias no corregidas en la auditoría, impactaría en la relación comercial que los auditores mantienen con las empresas auditadas y, por tanto, se determinó si el grado de acuerdo era igual o distinto entre las opiniones de los ACMx y los ACSp respecto a si:

En atención a la relación comercial auditor-entidad auditada, tanto los ACMx como los ACSp, tienen un distinto grado de acuerdo respecto a que el uso efectivo de los FC-450:

H_0^A : ¿Incrementaría mucho el costo de las auditorías?

H_0^B : ¿Perjudicaría una buena relación auditor-entidad auditada?

H_0^C : ¿Incrementaría el riesgo de perder como cliente a la entidad auditada?

H_0^D : ¿Dañaría la imagen de la entidad auditada y la perjudicaría frente a terceros?

De ahí que se hayan comparado los resultados medios de las respuestas obtenidas para, mediante la *prueba T* con muestras independientes, determinar en qué medida difería la valoración que ambos colectivos le otorgaban a las consecuencias planteadas. Los comentarios de estos resultados fueron

complementados con el análisis de las *frecuencias de acuerdo* obtenidas en ambos grupos de auditores, que se recogen en la Tabla 2 y en la Figura 1.

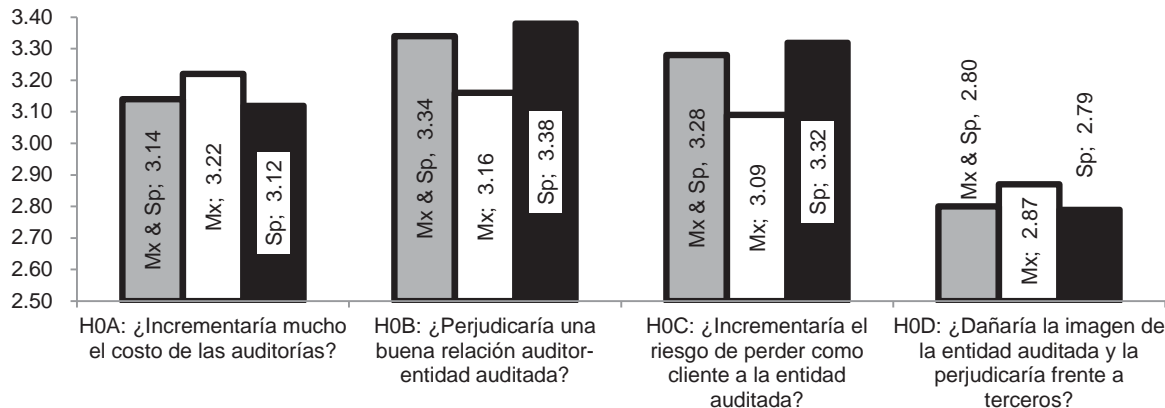
Tabla 2: Consecuencias relacionadas con la vinculación entre el auditor y la empresa auditada

CONSECUENCIAS/SUBHIPÓTESIS				TOTAL			MÉXICO			ESPAÑA			DIF.SIG. Pv ≤ α
El uso efectivo de los FC-450				\bar{X}	S		\bar{X}	S	FREC.	\bar{X}	S	FREC.	
1	H ₀ ^A	¿Incrementaría mucho el costo de las auditorías?		3.14	1.26		3.22	1.38	50.00	3.12	1.23	42.00	0.531*
2	H ₀ ^B	¿Perjudicaría una buena relación auditor-entidad auditada?		3.34	1.21		3.16	1.37	49.40	3.38	1.16	49.00	0.205*
3	H ₀ ^C	¿Incrementaría el riesgo de perder como cliente a la entidad auditada?		3.28	1.18		3.09	1.38	43.90	3.32	1.12	44.50	0.181*
4	H ₀ ^D	¿Dañaría la imagen de la entidad auditada y la perjudicaría frente a terceros?		2.80	1.23		2.87	1.33	40.24	2.79	1.21	29.50	0.521*

(*) Diferencia estadísticamente significativa al 5%, detectada mediante las pruebas T de Student y U de Mann-Whitney para muestras independientes. Esta prueba determina en qué medida las valoraciones medias que ambos colectivos le otorgan a las consecuencias planteadas, difieren. Los resultados fueron complementados con un análisis de las frecuencias de acuerdo obtenidas en ambos grupos de auditores

Como se aprecia en la Tabla 2: en ninguna de las cuatro subhipótesis planteadas se obtienen diferencias estadísticamente significativas entre los valores medios alcanzados por ambos colectivos, pues en el caso de H₀^A, su Pv (0.531) es > 0.05; en H₀^B, su Pv (0.205) es > 0.05; en H₀^C, su Pv (0.181) es > 0.05; y en H₀^D, su Pv (0.531) también es > 0.05.

Figura 1: Valoraciones medias de los ACMx y ACSp respecto a las consecuencias relacionadas con la vinculación entre el auditor y la empresa auditada



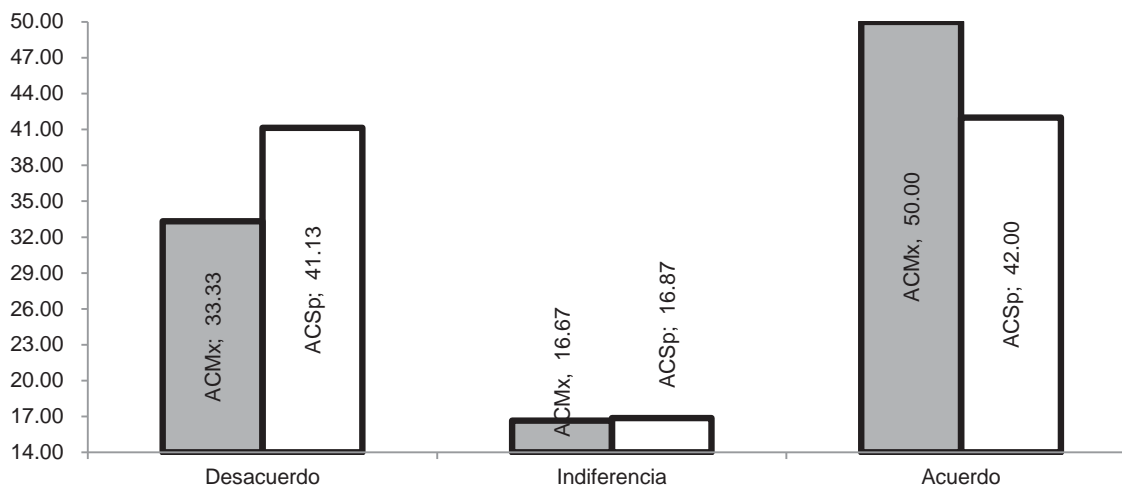
Comparativo de las valoraciones medias que los auditores en México y España, dieron respecto a las consecuencias que el uso efectivo de los FC-450 proyectará sobre la relación comercial que mantienen con sus clientes (empresas auditadas), que, como se puede apreciar, en general, es distinto entre los ACMx y los ACSp.

Lo anterior nos lleva a señalar que el grado de acuerdo respecto a las consecuencias que se derivan del uso efectivo de los FC-450, específicamente sobre las que se proyectan en la relación comercial que mantienen los auditores con sus clientes, en general, es distinto entre los ACMx y los ACSp. Si bien, esta apreciación se refuerza con los siguientes comentarios concretos.

Respecto a la Consecuencia 1 (C-1) tenemos que, a pesar de que la NIARR 450 impone a los auditores una mayor carga de trabajo (pues ahora deben documentar la cuantía por debajo de la cual las incidencias son consideradas claramente triviales, todas las incidencias acumuladas durante la auditoría - indicando si las mismas han sido o no corregidas -, sus conclusiones sobre si las incidencias no corregidas son

significativas, individualmente o a nivel agregado, y las bases utilizadas para esa conclusión) requiriéndoles un uso más intensivo y reflexivo de su juicio profesional, el análisis de frecuencias a revelado que la mayoría de sujetos en ambos países - ($ACMx=50.00$; $ACSp=42.00$) véase Figura 1 y 2 -, coinciden en una posición de indiferencia en cuanto a que el uso de los FC-450, *incrementaría mucho el costo de las auditorías* ($\bar{X}^{ACMx}=3.22$; $\bar{X}^{ACSp}=3.12$), lo cual, nos lleva aceptar la H_0^A .

Figura 2: Frecuencias de acuerdo, consecuencia 1 (H_0^A): El uso efectivo de los FC-450 ¿incrementaría mucho el costo de las auditorías?



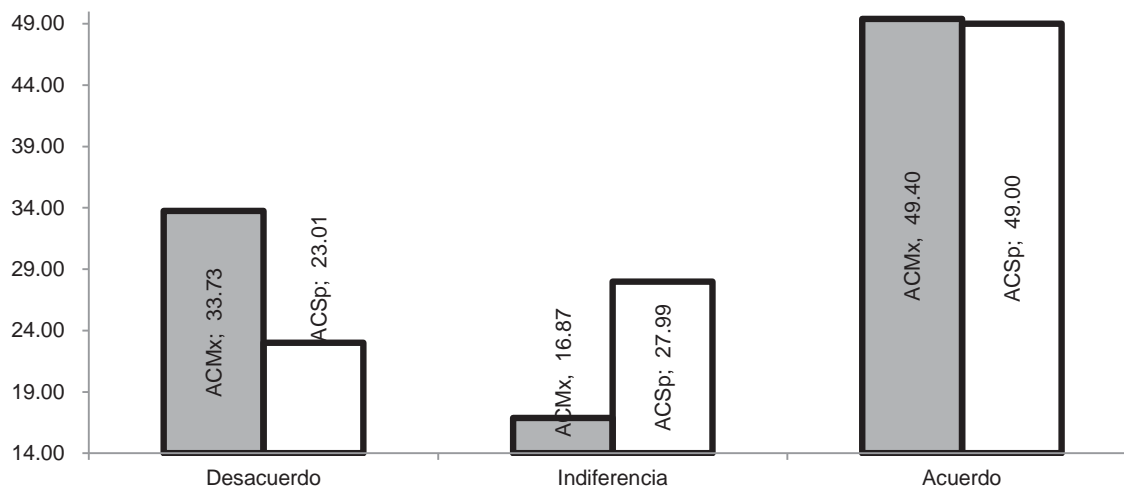
Análisis de frecuencias revelado por las opiniones de los ACMx y ACSp, respecto al probable incremento en el costo de los servicios de auditoría, a causa del uso efectivo de los FC-450. Como se observa, la mayoría de sujetos en ambos países - ($ACMx=50.00$; $ACSp=42.00$), coinciden en una posición de indiferencia en cuanto a que el uso de los FC-450, *incrementaría mucho el costo de las auditorías*

Por su parte, tanto el análisis de medias como de frecuencias (véase Tabla 1, Figuras 1 y 3), nos lleva a inferir que la mayoría de auditores encuestados ($ACMx=49.40$; $ACSp=49.00$), aunque con una distinta ponderación - lo cual nos lleva a aceptar la H_0^{2B} - están parcialmente de acuerdo ($\bar{X}^{ACMx}=3.16$; $\bar{X}^{ACSp}=3.38$) con que el uso efectivo de los FC-450 y con ello el probable incremento de salvedades en los informes de auditoría, *perjudicaría una buena relación auditor-entidad auditada* (C-2).

Ahora bien, en cuanto a la C-3, el análisis de frecuencias ilustrado mediante la Figura 4, revela que en este caso también existe una mayoría de sujetos ($ACMx=43.90$; $ACSp=44.44$), a quienes les resulta indiferente - con un distinto grado de acuerdo que nos lleva a aceptar la H_0^{3C} ($ACMx=3.09$; $ACSp=3.32$) véase Figura 1- considerar que el uso efectivo de los FC-450, y con ello el probable incremento de incidencias con poca significatividad numérica pero cuantitativamente importantes, que pueden conducir a una opinión con salvedades, *incrementaría el riesgo de perder como cliente a la entidad auditada*.

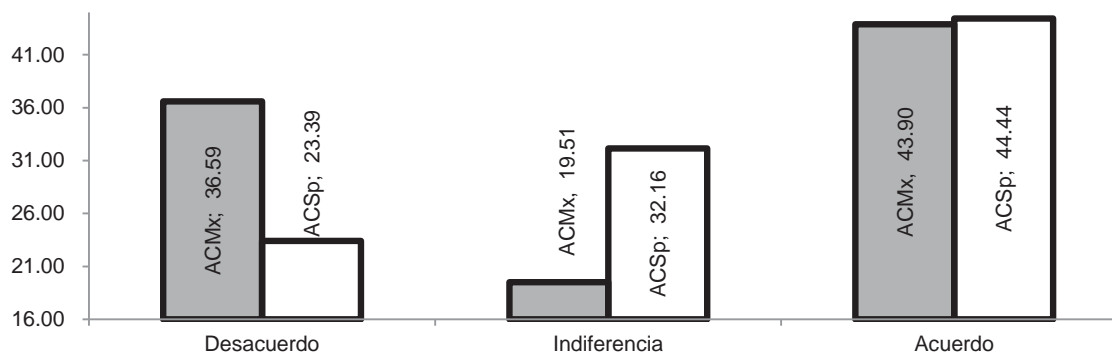
Finalmente, el análisis de frecuencias de la C-4, véase Figura 5, nos muestra que en este caso una menor proporción ($ACMx=40.24$; $ACSp=29.50$) - si bien nuevamente en un distinto grado de acuerdo que nos lleva a aceptar la H_0^D ($ACMx=2.87$; $ACSp=2.79$) - los encuestados en ambos países revelan estar parcialmente en desacuerdo con que el uso efectivo de los FC-450, *dañaría la imagen de la entidad auditada y la perjudicaría frente a terceros*.

Figura 3: Frecuencias de acuerdo, consecuencia 2 (H_0^B) El uso efectivo de los FC-450 ¿perjudicaría una buena relación auditor-entidad auditada?



Análisis de frecuencias revelado por las opiniones de los ACMx y ACSp, respecto al probable deterioro de la buena relación que los auditores mantienen con sus clientes, a causa del uso efectivo de los FC-450. Como se observa, la mayoría de auditores encuestados, aunque con una distinta ponderación están parcialmente de acuerdo con que el uso efectivo de los FC-450 perjudicaría una buena relación auditor-entidad auditada (C-2).

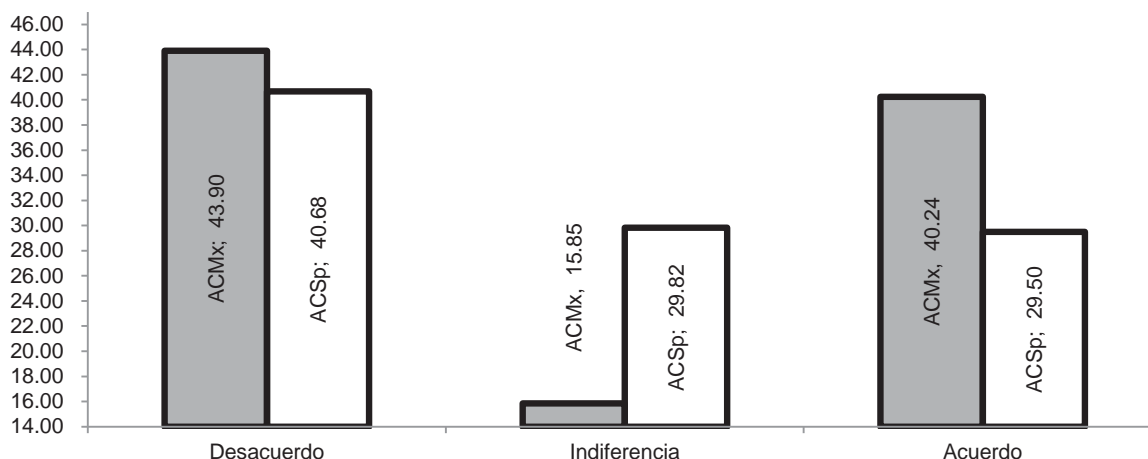
Figura 4: Frecuencias de acuerdo, consecuencia 3 (H_0^C) El uso efectivo de los FC-450 ¿incrementaría el riesgo de perder como cliente a la entidad auditada?



Análisis de frecuencias revelado por las opiniones de los ACMx y ACSp, respecto al probable incremento del riesgo de perder como clientes a las entidades auditadas, debido al uso efectivo de los FC-450. En este caso, a la mayoría de sujetos les resulta indiferente considerar que el uso efectivo de los FC-450, incrementaría el riesgo de perder como cliente a la entidad auditada.

Si bien se ha demostrado que entre los sujetos encuestados existe una distinto grado de acuerdo, respecto a las consecuencias que el uso efectivo de los FC-450 proyectará sobre la relación comercial auditor-entidad auditada, los resultados obtenidos tanto en lo general, como de forma particular en todas las subhipótesis planteadas, nos llevan a inferir que los auditores de ambos países consideran que el costo de sus servicios no se incrementará y, por tanto, tampoco aumentará el riesgo de perder clientes debido a la aplicación estricta de las nuevas directrices internacionales sobre materialidad.

Figura 5: Frecuencias de acuerdo, consecuencia 4 (H_0^D) El uso efectivo de los FC-450 ¿dañaría la imagen de la entidad auditada y la perjudicaría frente a terceros?



Análisis de frecuencias revelado por las opiniones de los ACMx y ACSp, respecto al probable daño que sufriría la imagen de las entidades auditadas frente a terceros, debido al uso efectivo de los FC-450. En este caso, los encuestados en ambos países están parcialmente en desacuerdo con que el uso efectivo de los FC-450, dañaría la imagen de la entidad auditada y la perjudicaría frente a terceros.

CONCLUSIONES

Como se desprende del estudio empírico llevado a cabo, tanto los auditores encuestados en México como en España, si bien con un distinto grado de acuerdo, consideran que la profesión auditora y sus ejércientes son algunos de los principales aspectos que saldrían beneficiados si efectivamente se utilizaran los factores cualitativos de la materialidad.

A pesar de que la nueva directriz NIARR 450 contiene nuevos y mayores requisitos para evaluar las incidencias detectadas durante la auditoría - de comunicación, documentación y evaluación, entre otros – los colectivos encuestados coincidieron en posiciones que van del desacuerdo parcial a la indiferencia, con que se incrementaría mucho el costo de sus servicios, se dañaría la imagen de la entidad auditada perjudicándola ante terceros y, por tanto, se incrementaría el riesgo de perder clientes. En resumen, la relación comercial entre el auditor y sus clientes (entidades auditadas) no se verá afectada por el uso de los FC-450.

Por último, ratificamos que nuestra contribución al estado de la cuestión; motivada por la trascendencia del tema de la materialidad, del momento en que se encuentra el proceso de revisión de su normativa en muchos países, del impulso que en ella se ha dado a su vertiente cualitativa, y de las necesidades de investigación que en el área de auditoría existen en el ámbito iberoamericano; consiste en señalar las favorables consecuencias comerciales que el uso efectivo de las nuevas directrices cualitativas sobre materialidad en auditoría, tendrán en la relación comercial que los auditores tienen con las empresas auditadas, sus clientes.

No obstante, es importante señalar que debido al dinamismo propio de la normativa de auditoría, es deseable que futuras investigaciones analicen el fenómeno de forma transversal y longitudinal, ya sea extrapolando el modelo a otros espacios geográficos y temporales, o bien, analizando el comportamiento de otros actores del sector financiero como empresarios, analistas de crédito, o auditores del sector público.

Con lo expuesto, se confirma que con la presencia de estas nuevas y mejores medidas de control impulsadas por la IFAC, se mejorará la aplicación del concepto de materialidad, aportando más valor y calidad tanto a las auditorías como a los estados financieros, incrementando las garantías de confianza en el trabajo que realizan los auditores y, por tanto, avanzando en la recuperación del prestigio social de la profesión auditora, lo cual, sin duda, estimulará los mercados financieros y reactivará la economía actualmente sumergida en una etapa de crisis.

ANEXOS

Anexo 1: Cuestionario Utilizado

Bloque I- Datos Generales

1	Edad (años)	<input type="checkbox"/> menos de 25	<input type="checkbox"/> 26-35	<input type="checkbox"/> 36-45	<input type="checkbox"/> 46-55	<input type="checkbox"/> mas de 56
2	Sexo	<input type="checkbox"/> Hombre	<input type="checkbox"/> Mujer			
3	Formación Académica	<input type="checkbox"/> Lic. Contaduría Pública	<input type="checkbox"/> Posgrado economía o similar	<input type="checkbox"/> No Universidad		
4	Desde hace cuantos años esta certificado por el IMPC	<input type="checkbox"/> menos de 2	<input type="checkbox"/> 2 a 5	<input type="checkbox"/> 6 a 10	<input type="checkbox"/> sin certificación	
5	Experiencia en auditoría financiera (años)	<input type="checkbox"/> menos de 5	<input type="checkbox"/> 5 a 10	<input type="checkbox"/> 11 a 15	<input type="checkbox"/> 16 a 20	<input type="checkbox"/> Más de 20
6	Actualmente desarrolla la auditoría financiera como	<input type="checkbox"/> contador pública independiente		<input type="checkbox"/> Socio firma contadores publicos		
7	El nivel de facturación durante el 2007, en el caso de ejercer como contador público independiente (en pesos mexicanos)	<input type="checkbox"/> Menos de 45,000	<input type="checkbox"/> de 45,000 a 90,001	<input type="checkbox"/> de 181,000 a 450,000	<input type="checkbox"/> mas de 450,001	
8	El nivel de facturación de la sociedad, en el caso d ejercer como socio de una firma de contadores públicos	<input type="checkbox"/> 450,000 a 900,000	<input type="checkbox"/> 900,000 a 1,800,000	<input type="checkbox"/> 1,800,001 a 2,700,001	<input type="checkbox"/> 2,700,001 a 4,500,000	<input type="checkbox"/> mas de 4,500,001
9	Cuántas empresas auditó durante el último año	<input type="checkbox"/> Ninguna	<input type="checkbox"/> 2 a 5	<input type="checkbox"/> 6 a 11	<input type="checkbox"/> 11 a 20	<input type="checkbox"/> mas de 20
10	Indique si durante el último año auditó alguna entidad del siguiente tipo (marque tantas casillas sea necesario)					
		<input type="checkbox"/> Publica-Cotiza bolsa	<input type="checkbox"/> Crédito (Banco)	<input type="checkbox"/> Seguros	<input type="checkbox"/> Ninguna en categorias	<input type="checkbox"/>

Bloque III- Consecuencias de la Utilización Efectiva de los Factores Cualitativos

Expresa en una escala de 1 a 5 puntos su **grado de acuerdo** con las afirmaciones que se derivan de la siguiente expresión:

“La Incorporación De **Salvedades** En Los Informes De Auditoria Como Consecuencia De Incidencias Detectadas En Las Cuentas Anuales Ques E Situen **Por Debajo De Los Niveles Cuantitativos De Importancia Relativa O Materialidad** Pero Que Se Relacionan Con Algunas De Las Circunstancias Aludidas En El Bloque I anterior...”

(Donde: 1= Totalmente en desacuerdo; 2= En desacuerdo; 3= Indiferente; 4= De acuerdo; 5= Totalmente de acuerdo)

	Total desacuerdo			Total acuerdo	
1. Incrementaría mucho el costo de las auditorias.	1	2	3	4	5
2. Perjudicaría una buena relación auditor-entidad auditada.	1	2	3	4	5
3. Incrementaría el riesgo de perder como cliente a la entidad auditada.	1	2	3	4	5
4. Dañaría la imagen de la entidad auditada y la perjudicaría frente a terceros.	1	2	3	4	5

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Almela Díez, B. y J.A. Viedma Castaño (1996). El riesgo de la auditoria y la Materialidad. Alicante: Instituto de Cultura Juan Gil-Albert.
- Arnold, D. F., Sr., Bernardi, R. A. Y Neidermayer, P. E. (1999). The effect of independence decisions concerning additional audit work: A European perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 18 (2) (Supplement), 45-67.
- Beattie, V., Goodacre, A. y Thomson, S. J. (2006). International lease-accounting reform and economic consequences: the views of U.K. users and preparers. *The International Journal of Accounting*, 41(1), 75-103.
- Bernardi, R. A. y Arnold D. F. Sr. (1994). The influence of client integrity and competence and auditor characteristics on materiality estimates, *Irish Accounting Review*, Vol. 1 (1), 1-23.
- Blokdijk, H., Driehuisen, F., Simunic, D. A. Stein, M. T. (2003). Factors affecting auditors' assessments of planning materiality, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 22, (2), 297-307.
- Braun, K. W. (2001). The disposition of audit-detected misstatements: An examination of risk and reward factors and aggregation effects, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 18 (1), 71-99.
- BRODY, R.G., D.J. LOWE, y PANY, K. (2003): "Could \$51 Million be Immaterial When Enron Reports Income of \$105 Million?" en *Accounting Horizons*, Vol. 17, N.º 2, junio, pp.153-160.
- Brown, C. A. (2009). Order effects and the audit materiality revision choice. *Journal of Applied Business Research*, 25(1), 21-35.
- Carpenter, B. W. y Dirsmith M. W. (1992). Early debt extinguishment transactions and auditor materiality judgments: A bounded rationality perspective", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.17 (8), 709-40.
- Carpenter, B. W., Dirsmith M. W. y Gupta. P. P. (1994). Materiality judgments and audit firm culture: Social behavioral and political perspectives, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19 (4/4), 355-380.
- Chewning, G., Pany, K. y Wheeler, S. (1989). Auditor reporting decisions involving accounting principle changes: some evidence on materiality thresholds, *Journal of Accounting Research*, Vol. 27(1), 78-96.
- Costigan, M. L. y Simon, D. T. (1995). Auditor materiality judgment and consistency modifications: further evidence from SFAS 96, *Advances in Accounting*, Vol. 13, 207-222.
- Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*, 16(3), 297-334.
- Dezoort, F. T., Hermanson, D. R. y Houston, R. W. (2003). Audit committee support for auditors: the effects of materiality justification and accounting precision", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 22 (2), 175-199.
- Duréndez Gómez-Guillamón, A. (2003). *La auditoría de cuentas en España: un estudio empírico sobre la función, utilidad y comprensión del informe de auditoría*, Tesis no publicada, Universidad de Murcia.

Elder, R. J. y Allen R. D. (1998). An empirical investigation of auditor's decision to project errors, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 17(2), 71-87

Estes, R. y Reames D. D. (1988). Effects of personal characteristics on materiality decisions: A multivariate analysis, *Accounting & Business Research*, Vol. 18 (72), 291-296.

Friedberg, A. H., Strawser, J. R. y Cassidy, J. H. (1989). Factors affecting materiality judgments: A comparison of "Big eight" accounting firms' materiality views with the results of empirical research, *Advances in Accounting*, Vol. 7, 187-201.

Fesler, R. D. y Hagler J. L. (1989). Litigation disclosures under SFAS No. 5: A study of actual cases", *Accounting Horizons*, Vol. 3 (1), 10-21.

Fuentes Barberá, C. y Pucheta Martínez, M.^a C. (2006). The stock market reaction to the Enron-Andersen affair in Spain. *International Journal of Auditing*, 10(1), 67-85.

García Benau, M.^a A., Humphrey, C., Moizer, P. y Turley, S. (1993). La auditoría y sus expectativas: los casos de España y del Reino Unido. ICAC, Monografía N.º 24, Madrid.

García Benau, M.^a A. y Giner Inchausti, B. (2000, mayo, 24-26). Perspectiva de investigación de la contabilidad financiera en el ámbito internacional. Ponencia IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, ASEPUC, Las Palmas de Gran Canaria, España.

García Benau, M.^a A., Ruiz Barbadillo, E., y Vico Martínez, A. (2000). Factores que condicionan la elección y el cambio de auditor en la empresa española. *Revista de Contabilidad*, 3(6), 49-80.

García Delgado, S. (1994). La importancia relativa en la auditoría financiera. Tesis doctoral, Universidad del País Vasco.

Gleason, C. A. y Mills, L. F. (2002). Materiality and contingent tax liability reporting, *The Accounting Review*, Vol. 77 (2), 317-342.

Guisande González, C. (2006). Tratamiento de datos. Madrid: Díaz de Santos.

Hair, J. F. Jr., Bush, R. P. y Ortinau, D. J. (2004). Investigación de mercados en un ambiente de información cambiante. México (2da ed.): McGraw-Hill.

Icerman, R. C. y Hillison. W. A. (1991). Disposition of audit-detected errors: Some evidence on evaluative materiality, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 10 (1), 22-34.

International Federation of Accountants (IFAC) (2009, 5 de diciembre). Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2008. Disponible en: <http://www.ifac.org/Store>.

International Organization of Securities Commissions (IOSCO) (2009, 11 de junio). IFAC Welcomes IOSCO Support of New Clarity ISAs and their Role in Building Investor Confidence. Media Release, New York. Disponible en <http://www.ifac.org/MediaCenter/?q=node/view/651>

Jennings, M. M., Kneer, D. C. y Reckers, P. M. J. (1987). A reexamination of the concept of materiality: views of auditors, users, and officers of the Court, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 6 (2), 104-115.

Krogstad, J. L., Ettenson, R. T. y Shanteau, J. (1984). Context and experience in auditors' materiality judgments, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 4 (1), 54-73.

Liu, C.-S. y Mittelstaedt, H. F. (2002). Materiality judgments and disclosure of retiree health care costs under SFAS No. 81, *Review of Accounting Studies*, Vol. 7, 405-434.

Levitt, A. (1998, 28 de septiembre). The numbers game, NYU Center for Law and Business, New York. Disponible en: <http://www.sec.gov>.

Martínez García, F. J. y Somohano Rodríguez, F. M. (1997, 17 y 18 de abril) *Materiality and audit risk from the view of Spanish auditors: an empirical investigation*. Proceedings del 20th Annual Congress, European Accounting Association, Graz.

Martínez García, F. J.; Ramírez Cacho, S. I.; Montoya Del Corte, J. y Fernández-Laviada, A. (2008). Una aproximación a la nueva normativa internacional de la materialidad en auditoría y su repercusión sobre las normas de Colombia, España y México. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 35,11-39.

____ (2010). La importancia relativa en auditoría. Las nueva normas internacionales en comparación con la normativa vigente en Iberoamérica. *Contaduría y Administración*, 230 (enero-abril):77-103.

Mayper, A. G., Doucet, M. S. y Warren, C. S. (1989). Auditors' materiality judgments of internal accounting control weaknesses, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 9(1), 72-86.

Messier, W. F., Jr. (1981). An analisis of expert judgment in the materiality/disclosure decisions, *SE Aids Proceedings*, 117-119.

Messier, W. F., JR. (1983). The effect of experience and firm type of materiality/disclosure judgments, *Journal of Accounting Research*, Vol. 21(2), 611-618.

Montoya Del Corte, J. (2008). La vertiente cualitativa de la materialidad en auditoría: Marco teórico y estudio empírico para el caso español. Tesis doctoral, Universidad de Cantabria. Premiada y publicada e la serie Tesis por la Fundación de Cajas de Ahorro (FUNCAS) Madrid 2009.

Morris, M. H., Nichols, W. D. y Patillo, J. W. (1984). Capitalization of interest, materiality judgment divergence and users' information needs, *Journal of Business, Finance & Accounting*, Vol. 11(4), 547-555.

Morris, M. H. y Nichols, W. D. (1988). Consistency exceptions: materiality judgments and audit firm structure, *The Accounting Review*, Vol. 63(2), 237-254.

Nelson, M. W., Smith, S. D. y Palmrose, Z.-V. (2005). The effect of quantitative materiality approach on auditors' adjustment decisions, *The Accounting Review*, Vol. 80 (3), 897-920.

Ng, T. B-P. (2007). Auditors' decisions on audit differences that affect significant earnings thresholds. *Auditing*, 26(1), 71-89.

Organización de las Naciones Unidas (ONU) (2008, mayo 15). Problemas prácticos y cuestiones relacionadas con la aplicación de las normas internacionales de auditoría 2008. Disponible en: <http://www.unctad.org>

Pagano, R. R. (2006). *Estadística en las ciencias del comportamiento* (7ma ed.). México: Thomson Learning Ibero.

Pérez López, C. (2005): *Métodos estadísticos avanzados con SPSS*. Madrid: Thomson.

Robinson, C; y Fertuck L. (1985). Materiality: An empirical study of actual auditor decisions, The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation. *Research Monograph Number 12*.

Rose, J., Beaver, W., Becker, S. y Sorter, G. (1970). Toward an empirical measure of materiality, *Empirical Research in Accounting: Selected studies. Supplement to Journal of Accounting Research*, 138-148.

Sarbanes Oxley Act (2002). U.S. House of Representatives, Committee on Financial Services. Public Law N.º 107-204, Washington, D.C.: Government Printing Office.

Santa María Pérez, M.^a G. (2001). Consideraciones psicológicas de la formación del juicio del auditor: la importancia relativa en la planificación de la auditoría. Tesis doctoral, Universidad de Sevilla.

Securities and Exchange Commission (SEC) (1999). Staff Accounting Bulletin 99: Materiality, August. Disponible en: <http://www.sec.gov>

Sierra Molina, G. y Orta Pérez, M. (2005). La experiencia y el comportamiento ético de los auditores: un estudio empírico. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 34 (126), 731-754.

Vico Martínez, A. (1997). Expectativas ante la auditoría: la independencia del auditor. Tesis Doctoral, Universitat Jaume I.

Woolsey, S. M. (1954). Development of criteria to guide the accountant in judging materiality, *Journal of Accountancy*, Vol. 97(2), 67-173

Wright, A. y Wright S. (1997). An examination of factors affecting the decision to waive audit adjustments, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 12 (1), 15-36.

BIOGRAFÍA

El Dr. Sergio Iván Ramírez Cacho es Profesor-Investigador del Área Económico-Administrativa, y puede ser contactado en: sergio_cacho@ucol.mx, Universidad de Colima, Facultad de Contabilidad y Administración Campus el Naranjo, Carr. Manzanillo-Cihuatlán Km. 20, C.P. 28860 México, Tel / Fax. (00 52) 01 314 3311203 Ext 53294.

El Dr. Javier Montoya del Corte, es profesor Ayudante Doctor, y puede ser contactado en: montoyaj@unican.es, Universidad de Cantabria, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Av. de los Castros S/N Santander, España C.P. 39005, Tel. (00 34) 942 201647 – Fax (00 34) 942 201890.

El Dr. Francisco Javier Martínez García, es catedrático de Economía Financiera y Contabilidad, y puede ser contactado en: martinfj@unican.es, Universidad de Cantabria, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Av. de los Castros S/N Santander, España C.P. 39005, Tel. (00 34) 942 201647 – Fax (00 34) 942 201890.